

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**BALIKESİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)**

Sayı : 46480499-120[2015/1499]-57

25.05.2016

Konu : Veraset yoluyla intikal eden arsanın kat karşılığı verilmesi sonucu alınan gayrimenkullerin satılması durumunda vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ½ hisseli olarak kardeşinizle tarafınıza babanızdan miras kalan zeytinliğin bağımsız dubleks yapımı karşılığında müteahhide verildiği, bunun karşılığında dört adet gayrimenkulün tapularının her ikinizin adına ½ hisseli olarak tanzim edildiği, daha sonra iki adedinin kendinizin iki adedinin de kardeşinizin adına tescil edilmesini istediğiniz ve karşılıklı olarak hisselerinizden feragat ettiğiniz belirtilerek, kardeşinizle yarı yarıya hisse devrinin ticari satışa girip girmediği, elde ettiğiniz gayrimenkullerin birini veya ikisini satmanız halinde vergi doğup doğmayacağı ile hisse devri ve aynı zamanda bağımsız bölüm satışının ticari kazanç olup olmadığı hususlarında Başkanlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiş olup; aynı maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde ise, gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, ticari faaliyet emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması gerekmektedir.

Gayrimenkul alım satımı ticari bir organizasyon içinde yapıldığında alım satımın ticari faaliyetin bir unsuru sayılması, ancak ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak, muamelede çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir.

Bu itibarla, gayrimenkullerin iktisap tarihinden sonra aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesine göre ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Aynı Kanunun mükerrer 80 inci maddesinde;

*"Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.*

...

*6.İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl (1.1.2007 tarihinden önce iktisap edilenlerde dört yıl) içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)*

*Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyiminin, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, **trampa edilmesi**, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.*

*Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6000 (287 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2015 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere 10.600 TL) Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır." ,*

Mükerrer 81'inci maddesinin birinci fıkrasında,

*"Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur." hükmü, maddenin son fıkrasında da, "Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır."*

hükümlerine verilmiştir.

Ayrıca, 25.03.2011 tarih ve 76 sıra numaralı Gelir Vergisi Sirkülerinin "5.Cins Tashihi Yapılan Gayrimenkuller İle Kat Karşılığı Olarak Müteahhit Veya Konut Yapı Kooperatiflerinden Alınan Gayrimenkullerin Satılması Halinde İktisap Tarihinin Belirlenmesi" başlıklı bölümünde; *"Arsa olarak iktisap edilen gayrimenkul üzerine bina inşa edilmesi veya söz konusu gayrimenkulün kat karşılığı verilmesi sonucu alınan gayrimenkullerin tapuya tescili, cins tashihi sayılarak tapuya tescil tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.*

*Gayrimenkullerin ivazsız şekilde iktisap edilmesi değer artışı kazancının konusuna girmemektedir. Bu çerçevede ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkulün üzerine, sahibi tarafından inşa edilen veya kat karşılığı olarak alınan gayrimenkullerin, daha sonra elden çıkarılması halinde elde edilen gelir, değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilmeyecektir.*

...

*Örnek 7: Bay (B)'ye veraset yoluyla intikal eden iki katlı ahşap bina, yıkılıp yerine yeni bir bina yapması ve bu yeni binadan kendisine iki adet daire verilmesi karşılığında, müteahhide verilmiştir. Bay (B), müteahhitten kat karşılığı aldığı iki adet daireyi teslim aldığı yıl içinde satmıştır.*

*İvazsız olarak (veraset yoluyla) iktisap edilen gayrimenkulün, cins tashihi yapılarak kat karşılığı verilmesi halinde, "ivazsız iktisap edilme" niteliği değişmeyeceğinden, gayrimenkulün satışından elde edilen gelir de değer artışı kazancına tabii olmayacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.*

Bu itibarla, babanızdan miras yoluyla intikal eden zeytinliğin gayrimenkul satış vaadi ve arsa karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden inşaat şirketine verilmesi neticesinde sahip olunan dubleksler de "ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkul" olarak değerlendirildiğinden, söz konusu dublekslerde payınıza düşen ½ oranındaki hisselerinizin kardeşinizle karşılıklı olarak devredilmesi nedeniyle elde edilecek kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

Ancak, hisse devri yoluyla tapuda yapılan değişiklik devralınan hisseler açısından yeni bir iktisap olarak değerlendirilecek olup, gayrimenkulün söz konusu değişiklik tarihinden itibaren beş yıl içinde elden çıkarılması halinde; gayrimenkulün hisse devriyle intikal eden ½'lik kısmının elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkacak kazancın, Gelir Vergisi Kanununun değer artışı kazancına ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirileceği tabiidir.

Öte yandan, sahibi olduğunuz gayrimenkullerin aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte veya birbirini izleyen tarihlerde satılması durumunda yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesi çerçevesinde ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(\*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\*) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*\*) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.